



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., cuatro (4) de mayo de dos mil quince (2015)

Radicación: 05001-23-31-000-2003-03468-01 [20594]

Actor: LA PALMA Y CIA S. EN C. (NIT. 800157687-6)

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

Impuesto sobre la renta - 1998

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada, contra la sentencia del 25 de junio de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, mediante la cual se accedió a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso:

«PRIMERO. DECLARAR la nulidad de la Liquidación Oficial N° 110642002000011 del 23 de enero de 2002 por medio de la cual la División de Liquidación Tributaria de la Dian Medellín modifica la declaración privada del impuesto de renta presentada por la sociedad La Palma y Cia. S. en C. por el período gravable 1998, así como, la

Resolución del Recurso de Reconsideración N° 110662003000007 del 19 de mayo de 2003 que modifica la liquidación antes enunciada fijando otro saldo total a pagar por concepto del citado impuesto sobre la renta.

SEGUNDO: DECLARAR la firmeza de la declaración privada presentada por el impuesto sobre la renta por la sociedad La Palma y Cía S. en C. correspondiente al año gravable de 1998.

TERCERO. *Inhíbese de un pronunciamiento de fondo respecto del acta de inspección tributaria y del requerimiento especial, de conformidad con lo señalado en la parte motiva de esta providencia».*

ANTECEDENTES

El 9 de abril de 1999, LA PALMA Y CIA S. EN C. presentó la declaración de renta por el año gravable 1998, con un saldo a pagar de \$2.063.000¹.

El 4 de abril de 2001, la División de Fiscalización de la DIAN - Seccional Medellín expidió el emplazamiento para corregir 110632001000010 respecto de la declaración de renta por el año gravable 1998, con fundamento en que no proceden los gastos de amortización declarados por la suma de \$184.447.378².

El 7 de mayo de 2001, la Administración expidió el Requerimiento Especial 110632001000097 en el que propuso modificar la declaración de renta por el período gravable 1998, en cuanto al desconocimiento de deducciones por \$184.447.000 y la adición del patrimonio bruto por igual monto³. La contribuyente dio respuesta oportuna al requerimiento⁴.

El 23 de enero de 2002, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 110642002000011 en la que modificó la declaración de renta del año

¹ Fl. 351 c.a.

² Fls.274 a 277 c.a.

³ Fls. 236 a 254 c.a.

⁴ Fl. 151 c.a.

gravable 1998 por los mismos conceptos y cuantías propuestas en el requerimiento especial. Además, impuso sanción por inexactitud de \$103.290.000⁵. Contra este acto, la sociedad interpuso recurso de reconsideración presentado el 21 de marzo de 2002⁶.

El 10 de febrero de 2003, previo a la decisión del recurso de reconsideración interpuesto, se decretó inspección tributaria⁷ y el 21 de febrero del mismo año, la práctica de una inspección contable⁸.

La Administración expidió la Resolución 110662003000007 del 19 de mayo de 2003 por medio de la cual decidió el recurso de reconsideración, en el sentido de modificar la Liquidación Oficial de Revisión recurrida, para disminuir el patrimonio bruto y el rechazo de la deducción por amortización a \$136.801.000 y, por tanto, el impuesto neto a cargo fue de \$52.125.000, la sanción por inexactitud de \$76.608.000, para un total a pagar de \$126.551.000⁹.

El 1º de septiembre de 2003, el representante legal de la sociedad presentó una solicitud para que se le reconociera el silencio administrativo positivo porque, a su juicio, la resolución que decidió el recurso de reconsideración fue notificada en forma extemporánea¹⁰.

El 15 de septiembre de 2003, la División Jurídica de la DIAN Seccional Medellín mediante la Resolución 00001 negó el reconocimiento del silencio administrativo positivo¹¹. Contra esta decisión, la contribuyente interpuso recurso de reposición y en subsidio de apelación ante la misma División

⁵ Fls. 192 a 211 c.a.

⁶ Fls. 238 a 243 c.a.

⁷ Fls. 246 a 247 c.a.

⁸ Fl. 251 c.a.

⁹ Fls. 351 a 371 c.a.

¹⁰ Fls. 324 a 327 c.a.

¹¹ Fls. 382 a 383 c.a.

Jurídica, que fueron decididos mediante las Resoluciones 0003 del 27 de noviembre de 2003¹² y 0001 del 29 de enero de 2004, respectivamente, en el sentido de confirmar el acto recurrido¹³.

DEMANDA

LA PALMA Y CIA S. en C., en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo¹⁴, solicitó de manera principal que se decrete lo siguiente:

«a) La nulidad de la inspección tributaria efectuada (...), dado que la misma se concluyó sin correr el traslado correspondiente al contribuyente interesado, como se exige en el artículo 783 del Estatuto Tributario.

b) Como consecuencia de lo anterior nulidad, queda resuelto el recurso de reconsideración en forma extemporánea, (...), por lo cual se reconocerá el silencio administrativo positivo para declarar resuelto a favor del contribuyente el recurso oportunamente interpuesto, como lo dispone el artículo 734 del Estatuto Tributario»¹⁵.

Como «pretensión subsidiaria», solicitó que se anulen el requerimiento especial, la liquidación oficial de revisión y la resolución que decidió el recurso de reconsideración. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare la firmeza de la declaración del impuesto de renta presentada por la demandante por el año gravable 1998.

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

¹² Fls. 393 a 395 c.p.

¹³ Fls. 152 a 155 c.p.

¹⁴ Se precisa que la demanda fue interpuesta el 2 de octubre de 2003 (fl. 127 c.p.), esto es, dentro de los cuatro meses siguientes a la notificación de la resolución que decidió el recurso de reconsideración, la cual se efectuó el 3 de junio de 2003 (fl. 344 vto. c.a.)

¹⁵ Fl. 137

- Artículos 142, 143, 705, 714, 647, 732, 734, 742 y 783 del Estatuto Tributario

Como concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Extemporaneidad en la notificación del requerimiento especial

Conforme con los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, la declaración privada queda en firme si dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para declarar no se ha notificado el requerimiento especial de que trata del artículo 703 del mismo Estatuto.

Explicó que entre las causales de suspensión del término para notificar el requerimiento especial está la de notificación del emplazamiento para corregir, como en el presente caso, donde el emplazamiento hizo que se suspendiera el término para notificar el requerimiento por un mes, contado desde la fecha de su notificación, es decir, desde el 4 de abril de 2001 y hasta el viernes 4 de mayo de 2001, por lo cual el requerimiento especial debió notificarse el día hábil siguiente que era el 7 de mayo de 2001 y, como puede verificarse, el requerimiento especial fue introducido al correo y notificado el 8 de mayo de 2001, con la obvia consecuencia de ser extemporáneo.

Extemporaneidad de la resolución que decidió el recurso de reconsideración

Indicó que el artículo 732 del Estatuto Tributario prevé que la Administración tiene un año para resolver el recurso de reconsideración, término contado a

partir de su interposición, razón por la cual, el plazo máximo que tenía la demandada para notificar el acto administrativo que decidió el recurso interpuesto por la actora, vencía el 21 de marzo de 2003, sin embargo, en este caso, la notificación se llevó a cabo en forma personal el 3 de junio de 2003.

Señaló que el término para resolver el recurso puede suspenderse por tres meses, por la práctica oficiosa de una inspección tributaria, como lo prevé el artículo 733 del Estatuto Tributario.

Expuso que, en este caso, la demandada ordenó practicar la inspección tributaria, después de la interposición del recurso, y comisionó a un abogado, pero al momento de practicarse efectivamente la inspección, se llevó a cabo una inspección contable, que constituye otro medio de prueba diferente al ordenado y también diferente al que tenía la virtud de suspender el término para resolver el recurso de reconsideración interpuesto.

Precisó que el 10 de febrero de 2003 y sin haberse aún resuelto el recurso, la División Jurídica profirió el auto de inspección tributaria 0001, con fundamento en los artículos 733 y 779 del Estatuto Tributario, y el 10 de marzo de 2003 se practicó en las instalaciones de la empresa una visita de inspección contable con intervención de las funcionarias comisionadas pero no del abogado comisionado por la División Jurídica, como se desprende del acta suscrita en la misma fecha. Agregó que el 19 de mayo del 2003, el funcionario comisionado para la inspección tributaria elaboró el acta respectiva sustentándose en la inspección contable; sin embargo, las observaciones esgrimidas en nada se compadecen con las conclusiones de

la visita y, por el contrario, obedecen más a interpretaciones personales que hace dicho funcionario encargado.

Sostuvo que el mismo día, esto es, el 19 de mayo de 2003, la Administración resolvió el recurso de reconsideración, pero el acto se expidió y notificó en forma extemporánea, ya que el término para resolver es de un año contado desde la debida interposición del recurso, pues aun cuando existía un término adicional de tres meses para resolver, en virtud de la suspensión por haberse decretado una inspección tributaria de oficio, ante la nulidad evidente de la referida inspección, se elimina el término adicional y, por tanto, se torna en extemporánea la resolución del recurso.

Alegó que el término para resolver el recurso del artículo 733 del Estatuto Tributario, se suspende si se practica en forma correcta y regular la inspección tributaria, porque de lo contrario no puede ser utilizada como un simple escudo para extenderlo artificialmente. Afirmó que la inspección contable se convirtió en inspección tributaria por el simple hecho de que el funcionario encargado de resolver haya elaborado un «acta de inspección tributaria» en la que se limita a suscribirla y que, según lo dispuesto por el artículo 783 del Estatuto Tributario, debió haberse corrido traslado por el término de un mes al contribuyente, término que pretermitió la demandada pues se resolvió el recurso en la misma fecha, sin la oportunidad procesal para que el interesado se pronunciara sobre el «acta de inspección tributaria».

Concluyó que la extemporaneidad de la resolución que falló el recurso interpuesto trae como consecuencia el silencio administrativo positivo, que fue reclamado por el contribuyente mediante petición presentada a la

Administración, pero que fue negado con el argumento de que el recurso se resolvió oportunamente, teniendo en cuenta el término adicional de tres meses, por haber ordenado una inspección tributaria de oficio.

Amortización de diferidos

De conformidad con los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario y 65, 66 y 67 del Decreto 2649 de 1993, los desembolsos efectuados o causados para los fines del negocio o actividad, susceptibles de demérito y que, de acuerdo con la técnica contable, deban registrarse como activos para su amortización en más de un año o período gravable, o tratarse como diferidos, o como intangibles, tendrán el tratamiento de inversiones amortizables.

Expuso que en materia fiscal se establece, por regla general, que la amortización debe hacerse en un período no inferior a cinco (5) años, a menos que por la naturaleza o duración del negocio se acepte que la amortización deba hacerse en un plazo inferior, es decir, que se acepta que la amortización depende de la naturaleza o duración del negocio, por lo cual se debe analizar en todo caso el tipo de transacción, operación, evento o hecho económico para determinar el lapso de amortización.

Dijo que, en este caso, los funcionarios asumieron que a la empresa no podía aceptársele como deducción el valor reportado como amortización de activos diferidos durante el año gravable de 1998, ya que utilizó un método que implicaba la amortización de valores en cifras desiguales por cada año, argumento con el cual se asumió que la compañía dedujo durante el año gravable 1998, gastos que correspondían a ejercicios fiscales anteriores.

Puntualizó que todo el proceso en sede administrativa puede resumirse en la exigencia que hace la Administración al contribuyente para que calculara la amortización correspondiente al año gravable 1998, teniendo presente que la alícuota de amortización por ese año, debía ser igual a los otros años y que, en todo caso, no podía retomarse en un determinado año gravable el valor dejado de amortizar en otro período anterior.

Alegó que la Administración no analizó con objetividad la situación real de la amortización efectuada, que involucra diferentes tipos de activos, con diferentes naturalezas y duraciones, con ajustes por inflación pendientes de amortizar y con cálculo de alícuotas por métodos diferentes al de la simple línea recta.

Señaló que para el correcto entendimiento de los cálculos de amortización utilizados y la debida aplicación de los principios contables, se hace indispensable remitirse a los cuadros recogidos por la Administración de Impuestos y/o presentados por el contribuyente para la explicación de sus métodos, que obran en las piezas procesales que se anexan a la demanda y que describen la clase de activo amortizado, los plazos utilizados, los saldos pendientes en cada año, los ajustes por inflación involucrados, etc.

Manifestó que en la vía gubernativa, en virtud de la inspección contable nuevamente ordenada a la compañía, la propia Administración encontró en forma correcta los procedimientos contables de la contribuyente para la amortización de sus inversiones en activos diferidos, incluso, la División Jurídica al resolver el recurso, redujo el impuesto determinado al contribuyente y la sanción impuesta, pero sin ninguna claridad jurídica ni contable, persiste en desconocer las conclusiones efectuadas por los

funcionarios de fiscalización en la inspección contable y, por vía de interpretación, se exige al contribuyente que la amortización debe hacerse por el método de línea recta, para que la alícuota en cada año deba ser igual para cada uno de los activos involucrados y que la amortización no puede realizarse en un período inferior a los cinco años.

Sobre la sanción por inexactitud, dijo que resulta novedoso que la Administración sostenga que las cifras denunciadas no fueron completas ni verdaderas, ya que según la inspección contable del 10 de marzo de 2003, el contribuyente amortizó sus inversiones en 60 meses (5 años) y cada uno de los conceptos tiene relación de causalidad y proporcionalidad con la actividad productora de renta, por lo cual brillan más bien por su ausencia las pruebas de falsedad en las cifras denunciadas o las irregularidades que constituyan evidente evasión fiscal.

Afirmar que tanto el artículo 143 como el 158 del Estatuto Tributario, exigen amortizar los activos en un período de cinco años y por partes iguales, es algo irreal y desconocedor de las facultades que brinda el artículo 143 *ibídem*, para amortizar activos en períodos inferiores de tiempo, por métodos de reconocido valor técnico aceptados por los principios de contabilidad y diferentes al de línea recta, como sucedió en el presente caso, lo que no significa evasión fiscal sino diferencia de criterios.

Señaló que la diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable, en este caso, debe entenderse en el sentido de que aun cuando el artículo 158 del Estatuto Tributario se refiere a las inversiones del sector agropecuario, lo hace como una norma de mayor favorabilidad para este tipo de empresas, pero ello no impide volver a la aplicación de las normas generales sobre la

amortización de inversiones que se contienen en materia fiscal y contable, siempre que se cumplan con los requisitos, como efectivamente sucedió en este caso.

OPOSICIÓN

La demandada se opuso a las pretensiones de la demandante en los siguientes términos.

Afirmó que la declaración de renta por el año gravable 1998 fue presentada por la actora el 9 de abril de 1999, entonces, el término para notificar el requerimiento especial era el 9 de abril de 2001. Indicó que, por regla general, la suspensión del término implica que una vez cesa la interrupción sigue corriendo el término que faltaba para completar el tiempo que había comenzado a correr, situación distinta a cuando se trata de interrupción, evento en el cual vuelve a contar el término de nuevo a partir del día siguiente a la notificación del acto o terminación de la situación que dio origen a la interrupción.

Explicó que dentro del proceso de determinación oficial del impuesto por el período gravable 2008, a la demandante le fue notificado el emplazamiento para corregir el 4 de abril de 2001, en consecuencia, el término que se tenía para notificar el respectivo requerimiento especial, como era el 9 de abril de 2001, fue interrumpido por un mes desde la notificación del emplazamiento, es decir hasta el 4 de mayo de 2001, fecha a partir de la cual continúa corriendo el término interrumpido.

Señaló que cuando fue notificado el emplazamiento para corregir faltaban cinco días para concluir el término para notificar el requerimiento del artículo 705 del Estatuto Tributario, que iba hasta el 9 de abril de 2001, entonces esos cinco días una vez concluyen, la suspensión legal continúa corriendo, extendiéndose hasta el 9 de mayo de 2001. Indicó que como el requerimiento especial 110632001000097 del 7 de mayo de 2001, fue notificado el 8 de mayo de 2001, quiere decir que se hizo dentro del término previamente establecido en la ley.

De acuerdo con lo anterior, concluyó que es claro que no le asiste al actor la razón en cuanto a la extemporaneidad del requerimiento especial planteada, y, por tanto, no se configura violación alguna a los artículos 705 y 706 del Estatuto Tributario.

En relación con los argumentos de fondo, explicó que las deducciones son todos aquellos gastos autorizados legalmente que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta y que bajo el cumplimiento de requisitos determinados se restan de la renta bruta para obtener la renta líquida.

Señaló que según la deducción por amortización de inversiones del artículo 143 del Estatuto Tributario, se entiende por inversiones necesarias amortizables los desembolsos efectuados o causados para fines del negocio o actividad susceptibles de demérito, que por razón de su influjo durante varios ejercicios no pueden deducirse en un solo período.

Precisó que fiscalmente la amortización se hace en un término mínimo de cinco años, salvo que se demuestre que debe hacerse en un plazo inferior,

de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 143 del Estatuto Tributario. Indicó que cuando se trata de una empresa agrícola, el Estatuto Tributario establece que la deducción por amortización se debe llevar como un gasto de conformidad con el artículo 158 de dicho compendio y no como una deducción, como lo dice el artículo 143 ibídem. No obstante, en términos prácticos y cuantitativos, el hecho de llevar la deducción por amortización como un gasto o como una deducción, es un aspecto que no trasciende en este caso, ya que el efecto frente a la renta líquida es el mismo dentro del proceso de depuración de la renta.

Indicó que la modificación a la declaración privada del contribuyente se debió a que durante los años 1993 a 1998 contabilizó inversiones y amortizaciones, pero fiscalmente, en las declaraciones tributarias, no las solicitó todas y las solicitadas se hicieron por cuantías inferiores a las contabilizadas, además de que lo solicitado en la declaración de renta por el año gravable 1998, fue la adición efectuada en dicha vigencia, más los valores por este concepto dejados de solicitar en vigencias anteriores.

Sostuvo que tal procedimiento va en contravía de lo expresado por las normas tributarias, puesto que estas permiten, precisamente, llevar dicha amortización de manera gradual durante cinco años, no siendo procedente la acumulación abrupta de varios períodos, para realizar la amortización en un período inferior a los cinco años o realizar la amortización en un determinado período, salvo las excepciones contempladas en la misma ley.

Resaltó que no es procedente el arrastre o la acumulación de amortizaciones no declaradas en períodos anteriores y, en este caso, al comparar la información obtenida en la contabilidad del recurrente con las declaraciones

tributarias, se observa que por la vigencia fiscal de 1998, solo podía declarar por amortización de inversiones \$164.548.159 y no \$300.350.000 como lo hizo la sociedad en la declaración de renta y complementarios del año 1998, lo que ocasionó una disminución indebida del impuesto a cargo.

Dijo que establecida la cuantía a declarar por este concepto, la Administración procedió a modificar este renglón de la declaración de renta, con su respectiva adición al patrimonio, ya que se trata de un activo que no se ha amortizado en su totalidad y la amortización llevada en forma improcedente a la declaración debe ser adicionada al patrimonio, concretamente, al valor del activo indebidamente amortizado.

Por lo anterior, explicó que se debe liquidar la sanción por inexactitud, ya que la actuación del contribuyente conlleva una indebida e ilegal disminución del impuesto a cargo, al margen de la ley, lo que a su vez se constituye en una defraudación al Estado.

Respecto a la suspensión del término para resolver el recurso de reconsideración, dijo que la División Jurídica, al ordenar la práctica de la inspección tributaria mediante auto N° 0001 proferido y notificado el 10 de febrero de 2003, dispuso que la inspección se practicaba con el fin de verificar la exactitud de los datos contenidos en la declaración de renta del año 1998 en materia del impuesto sobre la renta. Indicó que como la inspección tributaria puede adelantarse en conjunto con otros medios de prueba, en el numeral 4° del auto que la decretó se dispuso que *«En el evento de requerirse efectuar alguna verificación contable, comisiónase para el efecto a la División de Fiscalización»*.

Manifestó que fue precisamente la motivación del recurso de reconsideración, la que condujo a que se ordenara la práctica de la inspección tributaria y, por ende, de la contable, teniendo en cuenta que el demandante planteó inconformidades de carácter fiscal y contable al referirse a la aplicación de los ajustes integrales por inflación según la naturaleza de los activos, factor que influyó en la determinación del patrimonio, los ingresos, el costo de producción, la renta bruta y la renta líquida gravable.

Resaltó que en la inspección contable la Administración pudo constatar que la actora debió declarar amortizaciones a las inversiones por una cuantía inferior a la que había declarado, por lo que la actuación recurrida fue modificada y se aceptó un valor superior del que le había rechazado la entidad en la liquidación oficial de revisión.

Señaló que la inspección contable fue practicada por funcionarios profesionales de la contaduría y el acta levantada fue entregada a los funcionarios de la empresa en virtud del principio de contradicción.

Precisó que es claro que la División Jurídica Tributaria, al proferir el auto de inspección tributaria antes de fallar el recurso, no lo hizo con el pretexto de aumentar los términos que se tienen para fallar el recurso, como lo manifiesta la actora en su escrito de adición, sino que la entidad tuvo todas las razones de necesidad y actuó en uso de las amplias facultades legales de investigación que se requieren para llevar a cabo la práctica de la inspección tributaria, durante la etapa de discusión, con la seriedad y necesidad con la que debe proferir sus actuaciones, a la luz de lo preceptuado en el artículo 742 del Estatuto Tributario.

En el caso debatido, la demandante interpuso el recurso de reconsideración el 21 de marzo de 2002, por lo cual, el término para fallar el recurso sería en principio, hasta el 21 de marzo de 2003, pero como la División Jurídica decretó la práctica de la inspección tributaria de manera oficiosa, el término para fallar el recurso se amplió hasta el 21 de junio de 2003, entonces, al haberse expedido la resolución del recurso el 19 de mayo de 2003 y notificado personalmente el 3 de junio de 2003, debe concluirse que se hizo dentro del término legal.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia anuló los actos demandados por las razones que se resumen así:

En primer lugar, precisó el *a quo* que ni la inspección tributaria ni el requerimiento especial, cuya nulidad se solicita, son actos pasibles de control jurisdiccional, porque forman parte del trámite, no crean situaciones jurídicas de carácter particular y su naturaleza es recaudar pruebas, por un lado, y preparar los actos definitivos por el otro, lo que acarrea que no puedan ser objeto de revisión judicial.

En cuanto a la notificación del requerimiento especial, el Tribunal consideró que se notificó dentro de la oportunidad legal ya que la fecha límite para notificarlo era el 9 de abril de 2001 y la suspensión del término con motivo del emplazamiento para corregir del 4 de abril de 2001, hizo que el término se extendiera hasta el 9 de mayo de 2001 y el requerimiento fue notificado el 8 de mayo de 2001, tal como se aprecia del recibido, hecho que no fue

controvertido en la demanda, con lo cual se constata que el requerimiento fue notificado dentro del término de que trata el artículo 705 del Estatuto Tributario.

Respecto al cargo de que la inspección tributaria no tenía la virtud de suspender el término para que la Administración expidiera la resolución del recurso de reconsideración, precisó el *a quo* que la autoridad está en la facultad de ordenar la práctica de una inspección tributaria con el preciso fin de constatar que los hechos generadores de los tributos hayan sido o no declarados, así como el cumplimiento de las obligaciones formales.

El Tribunal señaló que en la inspección tributaria el funcionario está facultado para practicar todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria y otros ordenamientos legales, entre ellos la inspección contable. En este contexto, el argumento esgrimido por la actora, según el cual la inspección tributaria no tuvo vocación de suspender el término para decidir el recurso de reconsideración, no puede ser aceptado.

Estimó el *a quo* que la presentación del recurso de reconsideración fue el 21 de marzo de 2002, por lo cual el término para resolverlo era hasta el 21 de marzo de 2003, pero con la notificación del auto de inspección tributaria 0001 del 12 de febrero de 2003, el término se suspendió hasta el 21 de junio de 2003, como la resolución del recurso se produjo el 3 de junio de 2003, se observa que la Administración estaba dentro de la oportunidad legal para expedirla.

Señaló el Tribunal que debido a que la inspección contable se realizó en el curso de la actuación administrativa y, por ende, el contribuyente estaba

vinculado al procedimiento de determinación del impuesto, no se requería el traslado del acta respectiva, toda vez que ya se había notificado el requerimiento especial y la inspección hacía parte de la actuación administrativa y no de una actuación independiente que implicara ser puesta en conocimiento del administrado.

En relación con el término que tiene el contribuyente para realizar la amortización de inversiones, afirmó el *a quo* que según el artículo 143 del Estatuto Tributario, la norma es diáfana al disponer que el término en que pueden amortizarse es de cinco años, sin que prohíba la acumulación de amortizaciones, máxime con efectos sancionatorios, pues si bien es cierto que existe un plazo para efectuarlas, la misma normativa no prohíbe que esta se haga de manera acumulativa como en este caso, cuando la DIAN no rechaza la procedencia de la misma sino la manera como fue imputada.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** en el escrito de apelación manifestó lo siguiente:

Alegó que el *a quo* se equivocó porque los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario deben ser interpretados y entendidos en un contexto normativo en el cual claramente los contribuyentes deben respetar los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia para amortizar las inversiones en el plazo establecido en la ley y, en esa medida, de ninguna manera es viable que se afecte el período gravable 1998 con partidas que corresponden a períodos gravables anteriores.

Expuso que la contribuyente solicitó como gasto por amortización en la declaración de renta del período gravable 1998, un valor que no se enmarca dentro de los presupuestos legales, pues se reportó un valor diferente al que correspondía. Es un hecho probado que la contribuyente, durante los años 1993 a 1998, contabilizó inversiones y amortizaciones, pero fiscalmente en las declaraciones de renta dejó de solicitar amortizaciones, y las solicitadas se hicieron por cuantías inferiores a las contabilizadas.

Señaló que las normas tributarias permiten llevar la amortización de manera gradual durante cinco años, no siendo procedente que se realice en un período inferior ni la acumulación abrupta de varios períodos o realizar la totalidad de la amortización en un determinado período, salvo las excepciones contempladas en la ley.

Insistió en que la norma sólo establece que la amortización se pueda hacer en un período inferior a los cinco años cuando se demuestre que por la naturaleza o duración del negocio deba hacerse en plazo inferior y solo se puede amortizar la totalidad de la inversión del año o período gravable en que se termine el negocio o actividad. No es procedente el arrastre o acumulación de amortizaciones no declaradas en períodos anteriores y, en este caso, al comparar la contabilidad con las declaraciones, se demuestra que solo se podía declarar por amortización de inversiones \$164.548.159 y no \$301.350.000.

Manifestó que no tiene cabida la interpretación realizada por el *a quo*, según la cual la normativa no prohíbe que la amortización se haga en forma acumulativa, pues tal argumento va en contravía de las normas y carece de sentido que si la norma impone la obligación de amortizar las inversiones en

un período mínimo de cinco años, se puedan acumular en uno sólo, ya que cuando la norma dispone que el término de amortizaciones es de cinco años, está prohibiendo que se haga de manera acumulada en uno sólo. Finalmente trascibió apartes de la sentencia del 10 de febrero de 2011, Exp. 16887, M.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** señaló que para la amortización de diferidos, la norma fiscal exige que debe hacerse en un período no inferior a 5 años, pero es incorrecto sostener que dichas normas fiscales exigen que las alícuotas de amortización deben ser iguales en cada uno de esos cinco años, pues es la misma norma la que remite a que puedan ser utilizados métodos de amortización de reconocido valor técnico aceptados por el área contable y no necesariamente por el método de línea recta que sería el que llevaría a 60 cuotas iguales de amortización. Reiteró, en síntesis, los demás cargos planteados en la demanda.

La **demandada** insistió en que la posición del Tribunal desconoce la jurisprudencia del Consejo de Estado. La conclusión del juez de primera instancia es contraria al artículo 143 del Estatuto Tributario, que claramente establece que la amortización debe hacerse por los métodos de línea recta o reducción de saldos, o mediante otros métodos de reconocido valor técnico autorizado por la DIAN.

Para reconocer la pérdida de valor de un activo a lo largo de su vida física o económica, la depreciación debe estar registrada en los libros de contabilidad del contribuyente, como lo establece claramente el artículo 142

del Estatuto Tributario. Según el acta de inspección tributaria del 19 de mayo de 2003, el contribuyente contabilizó las amortizaciones deducibles, pero no las incluyó en su declaración de renta de los años declarados y solamente la incorporó en la última declaración, con el agravante de que incluyó, como deducciones, amortizaciones por mayor valor que las registradas en su contabilidad, de lo que se puede apreciar que se desconoce el artículo 143 del Estatuto Tributario.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos mediante los cuales la Administración modificó la liquidación privada del impuesto de renta del año gravable 1998, presentada por LA PALMA Y CIA S. en C.

En concreto se trata de decidir si es procedente el rechazo de la deducción por amortización de inversiones solicitada por la actora, por la suma de \$136.801.000.

En el recurso de apelación, la demandada afirma que la amortización solicitada por el año gravable 1998 corresponde a los valores no solicitados como deducción en vigencias anteriores por amortización de inversiones, las cuales se acumularon en el citado período gravable, procedimiento que va en contravía de las normas tributarias, que disponen que debe hacerse en cinco años, no siendo procedente la acumulación en un tiempo inferior, pues la norma solo permite hacerlo cuando se demuestre que por la naturaleza o duración del negocio, debe hacerse en un plazo menor.

El *a quo* señaló que si bien es cierto que el artículo 143 del Estatuto Tributario establece un plazo de 5 años para efectuar las amortizaciones por inversiones, no prohíbe el cálculo acumulativo que realizó la contribuyente y, en esas condiciones, encontró ajustada a derecho la deducción solicitada por la sociedad.

Deducción por inversiones en el impuesto sobre la renta

La deducción por amortización de inversiones en el impuesto sobre la renta está regulada en los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario, y está referida al reconocimiento en la declaración de renta de la alícuota correspondiente al desgaste, agotamiento o menor valor que con el uso o el transcurrir del tiempo sufren los activos diferentes a los fijos, y que en la técnica contable se conocen como activos diferidos¹⁶. Cabe aclarar que lo dispuesto en tales disposiciones corresponde a lo señalado en el artículo 58 del Decreto Ley 2053 de 1974, norma vigente al momento de hacer la compilación de las normas con fuerza de ley en el año 1989, cuando fue expedido el Estatuto Tributario.

Para efectos tributarios, el inciso 2º del artículo 142 del Estatuto Tributario, define las inversiones amortizables como *«los desembolsos efectuados o causados para los fines del negocio o actividad susceptibles de demérito y que de acuerdo con la técnica contable, deban registrarse como activos, para su*

¹⁶ Según el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993 (Reglamento general de la contabilidad) “deben reconocerse como activos diferidos los recursos, distintos de los regulados en los artículos anteriores que correspondan a: 1. Gastos anticipados, tales como intereses, seguros, arrendamientos y otros incurridos para recibir en el futuro servicios. 2. Cargos diferidos, que representan bienes o servicios recibidos de los cuales se espera obtener beneficios económicos en otros períodos. Se deben registrar como cargos diferidos los costos incurridos durante las etapas de organización, construcción, instalación, montaje y puesta en marcha.
(...) El valor histórico de estos activos, reexpresado cuando sea pertinente por virtud de la inflación, se debe amortizar en forma sistemática durante el lapso estimado de su recuperación...”.

amortización en más de un año o período gravable, o tratarse como diferidos, ya fueren gastos preliminares de instalación u organización o de desarrollo; o costos de adquisición o explotación de minas y de exploración y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales. También es amortizable el costo de los intangibles susceptibles de demérito».

Una de esas condiciones para que sean deducibles las inversiones, es que se realicen en un período no inferior a 5 años, salvo que se demuestre que por la naturaleza o duración del negocio, la amortización deba hacerse en un plazo inferior según el artículo 143 del Estatuto Tributario.

El término para la amortización de las inversiones de que trata el artículo 142 del Estatuto Tributario está previsto en el artículo 143 *ibídem*, pues esta última norma señala expresamente «*Las inversiones a que se refiere el artículo precedente...*», de lo cual se deduce que el plazo de amortización solo se aplica para las erogaciones del artículo 142 del Estatuto Tributario, como son los diferidos y los intangibles.

Además de las inversiones amortizables reguladas en los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario, la normativa fiscal consagró en el artículo 158 una deducción por amortización en el sector agropecuario, así:

ARTICULO 158. DEDUCCIÓN POR AMORTIZACIÓN EN EL SECTOR AGROPECUARIO. *Serán considerados como gastos deducibles del impuesto sobre la renta, en sus coeficientes de amortización, las inversiones en construcción y reparación de viviendas en el campo en beneficio de los trabajadores; igualmente, los desmontes, obras de riego y de desecación; la titulación de baldíos; construcción de acueductos, cercas, bañaderas y demás inversiones en la fundación, ampliación y mejoramiento de fincas rurales.*

El Gobierno fijará las inversiones a que se refiere este artículo y reglamentará la forma de ejecutar estas deducciones. (Negrillas fuera de texto)

Del texto transcrito se advierte que para la amortización de gastos relacionados con la construcción y reparación de viviendas para trabajadores del campo así como para las demás inversiones realizadas en la fundación, ampliación y mejoramiento de fincas rurales, el artículo 158 del Estatuto Tributario señala que son deducibles en sus «coeficientes de amortización» y delegó en el Gobierno Nacional la posibilidad de reglamentar las inversiones y la forma de ejecutarlas.

Debe precisarse que el artículo 158 del Estatuto Tributario corresponde al artículo 43 de la Ley 26 de 1959, compilado al ser expedido el Estatuto Tributario mediante el Decreto Ley 624 de 1989, norma que fue reglamentada en el artículo 109 del Decreto Reglamentario 1562 de 1973, cuyo inciso 1º dispone lo siguiente:

ARTICULO 109. *En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 43 de la Ley 26 de 1959, serán también deducibles de la renta bruta, **en cinco años por partes iguales**, los siguientes gastos: inversiones en construcción y reparación de viviendas en el campo para trabajadores; titulación de baldíos; construcción de acueductos, cercas, bañaderas y demás inversiones en la fundación, ampliación y mejoramiento de fincas rurales. (Negrillas fuera de texto)*

Conforme con la norma reglamentaria transcrita, en el caso de la deducción por inversiones en actividades agropecuarias a las que se refiere el artículo 158 del Estatuto Tributario, el término de amortización es de cinco años y la cuota anual es del mismo valor, de manera que en este tipo de inversiones, no existe la posibilidad de amortizar el valor en un plazo inferior, como si lo permite el artículo 143 del mismo estatuto para las inversiones allí previstas,

pero se insiste, siempre que en éste último caso, el contribuyente demuestre las razones que tuvo para apartarse del término de los cinco años.

Caso concreto

La Administración sustenta la glosa en que revisados los cargos diferidos contabilizados por la actora, encontró que entre los años 1993 y 1998 se hicieron inversiones y amortizaciones, pero fiscalmente en las declaraciones tributarias dejó de solicitar amortizaciones o se hicieron en cuantías inferiores, por lo que en la declaración de renta del año gravable 1998 liquidó lo que no había solicitado en vigencias anteriores, lo que a la luz del artículo 158 del Estatuto Tributario no resulta procedente porque las inversiones deben amortizarse en cinco años y en partes iguales, lo que deja por fuera el arrastre o la acumulación de amortizaciones.

Vistos los antecedentes administrativos, se advierte que la demandante, desde la respuesta a un requerimiento ordinario de información¹⁷, ha manifestado que su objeto social es la producción de banano en la zona bananera del Magdalena, afirmación que la Sala encuentra respaldada con el certificado de existencia y representación legal, pues el objeto social de la demandante consiste en *«la explotación de bienes raíces rurales propios o de terceros, con actividades agroindustriales, ganaderas o pecuarias en general con las industrias agrícolas y pecuarias»*.¹⁸

Además, obra en el proceso el contrato de arrendamiento en virtud del cual, la contribuyente, en calidad de arrendataria, recibió en arriendo la Finca La Palma, ubicada en el municipio de Ciénaga (Magdalena) y en la cláusula

¹⁷ Fl. 97 c.a.

¹⁸ Fl. 230 c.a.

quinta se estipuló que: «*La sociedad arrendataria se obliga a dar el sostenimiento adecuado de las herramientas, campamentos, maquinaria, viviendas, muebles y enseres en general, y cuyo inventario se anexa al Contrato*»¹⁹.

De acuerdo con las pruebas aportadas por la demandante, para el desarrollo de su actividad económica efectuó inversiones en el mencionado predio, consistentes en electrificación, plantaciones, campamentos, cables vías, drenajes, riego y pozos y otras inversiones²⁰.

En esas condiciones, se observa que analizadas en conjunto las anteriores pruebas, se puede concluir, como lo hizo la Administración, que la deducción por amortización de la demandante encuadra en lo dispuesto en el artículo 158 del Estatuto Tributario, norma especial aplicable al sector agropecuario que, como se explicó, fue reglamentada en el artículo 109 del Decreto 1562 de 1973 que dispuso expresamente que el término para la amortización de las inversiones en actividades agropecuarias se debe hacer «*en cinco años por partes iguales*».

No obstante lo anterior y en punto a la discusión que se contrae en el *sub examine* al plazo en que puede solicitarse la deducción, la demandante afirma que aplicó la deducción general del artículo 142 del Estatuto Tributario y que el plazo previsto en el artículo 143 *ibídem* para solicitarla puede ser inferior a 5 años. Sin embargo, este argumento no ha sido consistente, si se tiene en cuenta que en la respuesta a un requerimiento ordinario expresamente afirmó que «*la amortización de los llamados cargos diferidos se hizo con base en el número de cajas de banano producidas y exportadas*

¹⁹ Fls. 283 a 285 c.a.

²⁰ Fl. 95 c.a.

(...). De acuerdo a lo establecido en el artículo 158 del Estatuto Tributario, los diferidos comentados corresponden a inversiones en el sector agropecuario»²¹.

Si aún en gracia de discusión se aceptara que podía solicitar la deducción prevista en el artículo 142 del Estatuto Tributario, esta tampoco puede realizarse en un plazo inferior a 5 años, salvo que, como lo dispone el artículo 143 del mismo Estatuto, *«por la naturaleza o duración del negocio, la amortización deba hacerse en un plazo inferior».*

En lo que tiene que ver con la naturaleza o duración del negocio, la Sala ha precisado²² que debe entenderse en relación con la actividad específica desarrollada en virtud de la inversión, como serían los gastos preliminares de instalación y no respecto del desarrollo normal del objeto social de la empresa, y que *«sobre la base de la regla general del plazo no menor a cinco (5) años, pero otorgando el derecho al contribuyente de comprobar la naturaleza o duración de la actividad específica desarrollada en virtud de la inversión y, por ende, la procedencia de un plazo inferior a cinco (5) años para realizarla. En este orden de ideas, es claro que son las normas tributarias las que definen la forma, término y procedimiento para efectuar la amortización»²³.*

Como se advierte, correspondía a la demandante demostrar que la amortización procedía en un tiempo inferior a los 5 años. Sin embargo,

²¹ Fl. 48 c.a.

²² Tesis expuesta en la sentencia del 7 de diciembre de 2006, radicado No. 14434, C. P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié. En esta sentencia se declaró la nulidad parcial del Concepto 06879 de 31 de agosto de 1998 en virtud del cual la DIAN, con fundamento en los artículos 142 y 143 inciso primero del Estatuto Tributario sentó como tesis jurídica que: *"no se pueden solicitar amortizaciones en plazos inferiores a cinco años"*. Reiterada en las sentencias del 19 de agosto de 2010, radicado No. 16750, C. P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y del 28 de julio de 2011, radicado No. 17161, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

²³ Sentencia del 5 de junio de 2014, Exp. 18897, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

revisado el expediente no se encuentra sustento probatorio alguno, salvo la afirmación de que la diferente clase de activos exigían aplicar alícuotas diferentes. Además, no puede desconocerse que la actora reconoció en sede administrativa que *«por el año de 1998 y en virtud de reflejar su verdadera realidad económica, amortiza en ese año valores que en los años anteriores dejó de amortizar por este concepto, (...)»*²⁴.

Lo afirmado por la demandante ante la Administración se corrobora con el cuadro aportado con la respuesta al emplazamiento para corregir en el que se reflejan las inversiones y amortizaciones entre los años 1994 a 1998 para sustentar el valor de \$301.349.000 solicitado como deducción en la declaración de renta del año gravable 1998 y objeto de rechazo en los actos acusados. Este cuadro, que fue una de las pruebas fundamentales que la DIAN consideró al expedir la liquidación de revisión, muestra el saldo anterior, los cargos, la amortización y el saldo por amortizar²⁵, así:

Año	Concepto	Saldo anterior	Cargos	Amortización	Saldo por amortizar
1998	Electrificación	1.881	0	930	951
	Plantaciones	75.538	0	37.377	38.161
	Campamentos	180	0	89	91
	Empacadora	0	21.875	0	21.875
	Cables vías	350	25.108	173	25.285
	Drenajes	113.287	54.428	56.065	111.660
	Riego	73.966	18.243	36.599	55.610
	Pozos	55.545	0	27.483	28.062
	Otras inversiones	85.321	0	42.233	43.088
	Ajuste inversiones	202.757	114.831	100.410	217.178
	TOTAL AÑO	608.825	234.485	301.349	430.301

²⁴ Fl. 48 c.a.

²⁵ Folios 107 y 108 c.a. y 59 y 60 c.p.

Del cuadro anterior se advierte que los valores amortizados y solicitados como deducción en el respectivo año gravable representan aproximadamente la mitad del saldo anterior y si se analiza el resto del cuadro antes aludido, esto es, lo correspondiente a los cuatro años anteriores al investigado, (1997, 1996, 1995 y 1994), la actora, por los mismos conceptos de inversiones, amortizó en una mínima parte los saldos existentes, hecho que coincide con lo anunciado por el contribuyente desde su discusión en sede administrativa y ahora en la judicial.

En efecto, en la resolución del recurso de reconsideración, la Administración precisó que al revisar la información contable de la actora y las declaraciones tributarias, se determinó que las inversiones, la amortización contable y la amortización declarada, se registraron así:

AÑO GRAVABLE	INVERSIÓN	AMORT. CONTABLE	AMORT. DECLARADA
1994	58.850.642	11.770.000	0
1995	221.611.467	44.322.297	30.146.000
1996	92.146.000	18.429.200	0
1997	184.532.951	36.906.590	28.527.000
1998	217.030.363	378.454.547	301.349.000

Como se advierte, a pesar de que la demandante contabilizó en años anteriores la amortización de las inversiones, no las solicitó en las declaraciones de renta o si lo hizo fue en cuantías menores, hecho que la demandante ha reconocido ante la Administración.

Así pues, de acuerdo con los cálculos realizados por la DIAN, que no fueron desvirtuado por la demandante, la suma que correspondía solicitar en el año gravable 1998, era la de \$164.548.000, teniendo en cuenta que el valor de las inversiones realizadas entre los años gravables 1993 a 1998, fue de

\$822.740.833, según cuadro discriminado que hizo parte de los fundamentos de la resolución que decidió el recurso de reconsideración²⁶.

Lo anterior, hace procedente también la sanción por inexactitud, porque la demandante se abstuvo de solicitar como deducción en años anteriores a 1998, las alícuotas de amortización de cada uno de esos años y solo vino a hacerlo en un monto representativo en el año gravable investigado, cuando la norma aplicable según la actividad de la empresa era el artículo 158 del Estatuto Tributario, que en forma clara establece las condiciones para la amortización de inversiones en la actividades agropecuarias.

A juicio de la Sala, en el *sub lite* no se presenta una diferencia de criterios en cuanto a la norma aplicable, que haga posible levantar la sanción por inexactitud, ya que tal como lo advirtió la administración tributaria a la demandante, no era posible que se abstuviera de solicitar en la declaración de renta de los años anteriores a 1998, la deducción por inversiones amortizables, para hacerlo en el año gravable 1998, situación que tampoco es procedente para los contribuyentes cobijados por las normas generales de las inversiones, como lo son los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario.

El proceder de la actora al llevar como deducción un mayor valor del que correspondía, es violatorio de las normas en que debía fundarse para diligenciar el formulario de la declaración de renta por el año gravable 1998, de manera que al pretender solicitar un mayor valor por “deducción de inversiones amortizables” originó un menor impuesto a cargo, conducta sancionable con inexactitud conforme al artículo 647 del mismo Estatuto.

²⁶ Fl. 100 c.a.

Las anteriores razones son suficientes para revocar la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia que anuló los actos demandados.

No obstante lo anterior, le corresponde a la Sala analizar los argumentos que en primera instancia no prosperaron en favor de la parte demandante, esto es, los relacionados con la extemporaneidad del requerimiento especial y la configuración del silencio administrativo positivo, porque al proferirse decisión de mérito favorable a sus pretensiones, no podía interponer el recurso de apelación²⁷, toda vez que la sentencia le fue favorable, lo que excluye su interés legítimo para recurrir. En un asunto similar, la Sala se pronunció así:

«7.17 En casos como este, el superior tiene el deber de estudiar los otros argumentos o razones expuestos en la demanda, para garantizar así el principio de congruencia y de igualdad de las partes o simetría procesal, que se informan, ambos, en el derecho a la tutela judicial efectiva –que le impone el estudio y decisión de todo lo reclamado por el actor-, en el derecho de contradicción –que le asegura al demandado que únicamente está llamado a resistirse a lo que le fue formulado de manera expresa- y el derecho a la igualdad –que supone relativa paridad de las partes, sin que pueda encontrarse ninguna de ellas en situación de inferioridad jurídica-.

7.18 Recuérdese que los “límites” del juez, en sede de apelación, solo están demarcados por uno subjetivo –solo afecta a las partes que apelan- y por otro objetivo determinado a) por el objeto de la apelación derivado de la correspondencia entre lo que le fue desfavorable y lo que pretende sea reformado o revocado y b) por la prohibición de la reforma peyorativa (reforma en peor), que prohíbe que la sentencia le sea más gravosa, en los términos de la parte resolutive de la decisión, llámese auto o sentencia, que es, por decirlo de alguna manera, la causa del daño o agravio que se predica de la providencia de primera instancia.

7.19 Por esas razones no solo es válido, sino que es imperativo el estudio de los otros argumentos o razones, sin que se infrinjan esos principios y límites, si eventualmente la sentencia es confirmatoria, porque ello no desmejora el status del recurrente.

²⁷ CPC. Art. 350

7.20 En síntesis, esta interpretación no viola el principio de la reformatio in pejus, esto es, la prohibición de reformar en peor la providencia cuando se trate de apelante único, porque la parte resolutive es la misma, y es ésta la que determina la favorabilidad o no de la decisión objeto de revisión, mediante el recurso de apelación»²⁸.

En esas condiciones, procede la Sala a analizar los demás cargos de la demanda.

Extemporaneidad en la notificación del Requerimiento Especial

La demandante sostiene que el requerimiento especial fue notificado por fuera del término previsto en el artículo 705 del Estatuto Tributario, esto es, cuando habían transcurrido los dos años siguientes a la fecha del vencimiento para declarar.

La Sala advierte que el plazo para notificar el requerimiento especial se suspende, entre otros eventos previstos en el artículo 706 del Estatuto Tributario, durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir.

En el *sub examine*, la demandante tenía como plazo máximo para presentar la declaración de renta del año gravable 1998, el 9 de abril de 1999²⁹, de acuerdo con el último número del NIT, por lo tanto, la DIAN podía notificar el requerimiento especial hasta el **9 de abril del 2001**.

Sin embargo, teniendo en cuenta que la Administración notificó el emplazamiento para corregir el 4 de abril de 2001³⁰, el plazo para notificar el requerimiento especial se extendió por un mes más, esto es, hasta el **9 de**

²⁸ Sentencia del 12 de diciembre de 2014, Exp. 19121, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²⁹ Decreto 2652 de 1998, art. 10. Último número del NIT - 7

³⁰ Fl. 101 c.a.

mayo de 2001. Revisado el requerimiento especial aportado con la demanda, se advierte que tiene anotada como fecha de recibido el **8 de mayo de 2001**³¹ y que fue confirmada en la respuesta al requerimiento especial presentada por el contribuyente³².

En esas condiciones, como lo concluyó el *a quo*, el requerimiento especial fue notificado oportunamente.

Extemporaneidad de la resolución que decidió el recurso de reconsideración - silencio administrativo positivo

La actora alegó que la resolución que decidió el recurso de reconsideración fue extemporánea, toda vez que la práctica de la inspección tributaria dentro del término que tiene la Administración para proferir la decisión, en este caso, está afectada de nulidad, lo cual hace que no se haya suspendido el término por tres meses adicionales para fallar el recurso interpuesto.

De los antecedentes administrativos se advierte lo siguiente:

- Mediante auto de inspección tributaria 001 del 10 de febrero de 2003, notificado por correo el 13 de febrero siguiente, se ordenó la práctica de esta inspección al funcionario José Alberto Cardona³³.
- La Jefe del Grupo Vía Gubernativa, en oficio del 17 de febrero de 2003, informó a la Jefe de la División de Fiscalización Tributaria, que en desarrollo de la inspección tributaria se solicita «*la práctica de la Inspección Contable al Contribuyente: LA PALMA Y CIA (...), con el fin de*

³¹ Fl. 31 c.p.

³² Fl. 50 c.p.

³³ Fls. 248 a 249 c.a.

inspeccionar la contabilidad por impuesto de renta y complementarios por la vigencia fiscal 1998, (...)»³⁴.

- Por auto del 21 de febrero de 2003, la División de Fiscalización ordenó la inspección contable, para lo cual comisionó a dos funcionarias contadoras³⁵.
- El 10 de marzo de 2003, se levantó acta de inspección contable suscrita por las funcionarias comisionadas y el revisor fiscal y la contadora de la demandante³⁶.
- El 19 de mayo de 2003, se levantó acta de la inspección tributaria suscrita por el funcionario José Alberto Cardona, que tiene un acápite especial referido a la inspección contable³⁷.
- Revisada la notificación de la resolución que decidió el recurso de reconsideración, se advierte que se hizo entrega no solo del acto administrativo demandado sino del acta de inspección tributaria, toda vez que el sello de notificación personal practicada a la demandante aparece en la última hoja de la mencionada acta³⁸.

Los argumentos de la demandante para sostener que no puede tenerse en cuenta la inspección tributaria practicada por la demandada antes de decidir el recurso de reconsideración, se contraen a lo siguiente:

- La Administración ordenó la práctica de una inspección tributaria, pero al momento de realizarse la inspección se llevó a cabo una inspección contable, medio de prueba diferente al ordenado y que sí suspende el término para resolver el recurso de reconsideración.

³⁴ Fl. 250 c.a.

³⁵ Fl. 251 c.a.

³⁶ Fls. 296 a 299 c.a.

³⁷ Fls. 344 a 350 c.a.

³⁸ Fl. 343 c.a.

- En la visita realizada a la empresa para realizar la inspección contable, intervinieron las funcionarias comisionadas para realizar esta prueba, pero no el abogado que debía practicar la inspección tributaria.
- La inspección contable se convirtió en inspección tributaria por el simple hecho de que el funcionario encargado haya elaborado un acta de inspección tributaria.
- La DIAN no dio aplicación al artículo 783 del Estatuto Tributario, que dispone el traslado, por el término de un mes, del acta de la inspección tributaria.

Al respecto se observa que, como lo dispone el artículo 779 del Estatuto Tributario, la inspección tributaria es *«un medio de prueba en virtud del cual se realiza la constatación directa de los hechos que interesan a un proceso adelantado por la Administración Tributaria, para verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar, **en la cual pueden decretarse todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria** y otros ordenamientos legales, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias»*. (Negrillas fuera de texto).

Pues bien, con base en la norma transcrita se observa que precisamente la inspección contable es uno de los medios de prueba autorizados por la ley tributaria, previsto en el artículo 782 del Estatuto Tributario, razón por la cual, esta Sección ha señalado que *«la ley permite que dentro de la inspección tributaria **se decreten todos los medios de prueba autorizados por la ley, inclusive la inspección contable, previa observancia de las ritualidades que les sean propias»***.³⁹

³⁹ Sentencia del 31 de mayo de 2012, Exp. 18135, M.P. Dr. William Giraldo Giraldo en la que se reiteraron las sentencias de 31 de enero de 1997, Exp. 8060, M. P. Dr. Delio Gómez Leyva, 24 de marzo de 2000, Exp. 9772, M. P. Dr. Daniel Manrique Guzmán y 7 de diciembre de 2000, Exp. 11080, M. P. Dr. Juan Ángel Palacio, entre otras.

En esas condiciones, la práctica de la inspección contable dentro de la inspección tributaria decretada por la Administración se ajusta a lo dispuesto en el artículo 779 del Estatuto Tributario y, por ende, su decreto tiene el efecto de suspender el término para proferir la resolución que decidió el recurso de reconsideración, como lo dispone el artículo 733 *ibídem*.

Ahora bien, no existe fundamento legal para sostener que en la práctica de la inspección contable debía intervenir el funcionario comisionado para adelantar la inspección tributaria. Debe precisarse que la inspección tributaria es un medio probatorio amplio dentro del cual, como se explicó, es procedente la práctica de la inspección contable que, por su especialidad, si exige que sea adelantada por contadores, como lo prevé el artículo 271 de la Ley 223 de 1995⁴⁰.

En relación con las inspecciones tributaria y contable, como se precisó, frente a cada una obra en el expediente el acta respectiva y dentro del acta de la inspección tributaria se transcribió la de la inspección contable, sin que por este hecho pueda concluirse que la inspección contable se haya convertido en inspección tributaria⁴¹.

⁴⁰ L.223/95. Art. 271. Las inspecciones contables de que trata el artículo 138 deberán ser realizadas bajo la responsabilidad de un Contador Público. Es nula la diligencia sin el lleno de este requisito.

⁴¹ Esta Corporación ha indicado que: «*En efecto, en el asunto que se examina, advierte la Sala que contrario a lo aducido por la recurrente, tal proceder resulta viable, en aplicación del principio de economía que debe regir las actuaciones administrativas en general, además si bien los artículos 779 y 782 del Estatuto Tributario que consagran la inspección tributaria y contable establecen que se levantará un acta de dichas diligencias, no existe fundamento legal alguno que permita afirmar que no pueda hacerse una sola por las dos inspecciones. Además debe tenerse en cuenta que la finalidad del levantamiento de las actas de inspección es la dejar constancia tanto para la administración como para el contribuyente de los hechos y pruebas obtenidos en la diligencia con el fin de preservar el derecho de defensa y el debido proceso que debe asistir a las actuaciones de la administración, fin que en nada se afecta con la realización de un acta conjunta por la inspección tributaria y contable*». (Negritas fuera de texto). Sentencia del 16 de julio de 2005, Exp. 13975, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

En cuanto al traslado del acta de la inspección tributaria⁴², se advierte que el artículo 779, *in fine*, del Estatuto Tributario prevé que «*Cuando de la práctica de la inspección tributaria se derive una actuación administrativa, el acta respectiva constituirá parte de la misma*», presupuesto que fue cumplido por la demandada pues, como se indicó, con la notificación personal del recurso de reconsideración se hizo entrega del acta de la inspección tributaria.

Lo previsto en el artículo 783 del Estatuto Tributario, invocado por la demandante, prevé el traslado de la inspección tributaria cuando **no** proceda el requerimiento o el traslado de cargos, supuesto fáctico que no corresponde al asunto objeto de examen.

Por todo lo anterior, la Sala revocará la sentencia apelada en cuanto anuló los actos demandados y declaró la firmeza de la declaración privada presentada por la actora por el año gravable 1998, en su lugar, denegará las pretensiones de la demanda.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley.

F A L L A

- 1. REVÓCANSE los numerales primero y segundo** de la sentencia del 25 de junio de 2012 proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia. En su lugar,

⁴² El *a quo* analizó el traslado del acta de la inspección contable, cuando lo alegado por la actora se refirió al acta de la inspección tributaria y por esa razón invocó el artículo 783 E.T.

NIÉGANSE las pretensiones de la demanda, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

2. CONFÍRMASE el numeral tercero de la sentencia apelada.

Se reconoce personería a Pablo Nelson Rodríguez Silva, para representar a la parte demandada en los términos del poder conferido.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ